

## **ICMS – INQUÉRITO POLICIAL CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - TESES DE INEXISTÊNCIA DE DOLO E INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA**

No HABEAS CORPUS (HC) 588.159, o Colendo STJ decidiu o seguinte:

Toda denúncia necessita preencher os requisitos do artigo 41 do CPP, devendo conter a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

As exigências contidas no artigo 41 do CPP foram estabelecidas para garantia e efetividade ao princípio da ampla defesa, pois imperioso que a peça acusatória contenha de forma especificada a imputação, ou seja, a exposição com rigor de detalhes dos fatos criminosos que tenha sido praticados, de forma a permitir ao acusado condições de formular sua defesa no limite da acusação penal que lhe é imposta.

a) A conduta imputada ao Acusado no inquérito policial, afronta o disposto no artigo 2º da Lei 8.137/1990:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

b) Após o fato gerador da obrigação do ICMS, houve declaração junto ao Fisco e, apenas ocorreu inadimplência quanto ao recolhimento do tributo, pela dificuldade financeira enfrentada pela empresa que sempre honrou com os seus compromissos e pela crise econômica que o país enfrentava a ponto de excluir a **tipicidade**.

## ACÓRDÃO

APELAÇÃO CRIMINAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, ARTIGO 168-A, DO CÓDIGO PENAL. COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DELITIVA. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. RECURSO PROVIDO.

I - Diante do conjunto probatório conclui-se que, apesar de comprovada a materialidade delitiva, não houve crime, uma vez que o réu agiu acobertado pela causa supralegal excludente da culpabilidade, qual seja, a inexigibilidade de conduta diversa, pois restaram plenamente comprovadas as dificuldades financeiras pelas quais passava a empresa por ele administrada. Ademais, tais dificuldades serviram para excluir o dolo de apropriação do réu, ora apelante. (grifo nosso)

II - Recurso provido.

(TRF-3ª Região. ACR – 14512. Primeira Turma. Relator: Juiz Ferreira da Rocha. DJ 20/04/2004).

c) A prova da impossibilidade real de agir “Ausência de recolhimento do ICMS”, que acarretou a **atipicidade** por impossibilidade de agir e a inexigibilidade de conduta diversa, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade; é viável de comprovar a grave crise financeira, a qual a empresa presevou a honrar algumas das várias obrigações, dentre estas, a folha de pagamento dos funcionários e outras; devidamente demonstrada nos autos, conforme dispõe o artigo 156 do Código Processo Penal:

Art. 156. A prova da alegação incumbirá a quem a fizer, sendo, porém, facultado ao juiz de ofício: (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

I – Ordenar, mesmo antes de iniciada a ação penal, a produção antecipada de provas consideradas urgentes e relevantes, observando a necessidade, adequação e proporcionalidade da medida; (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

II – Determinar, no curso da instrução, ou antes de proferir sentença, a realização de diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

d) A prova da excludente trazida aos autos pela defesa; quanto ao fato de haver dificuldade financeira que levasse o Réu a não recolher as contribuições em favor da manutenção de outros bens jurídicos intactos, a configurar inexigibilidade de conduta diversa no seu atuar, no caso concreto, a questão se coloca na seara do princípio do *in dubio pro reo*.

e) Muito embora a prova da excludente cabe a defesa, este, não for suficiente ou completa. E, para evitar que ocorrerá o princípio do *in dubio pro reo*. Cabe ao Douto Juízo nomear seu Perito de confiança através de provação das partes, com a finalidade de demonstrar:

1. Comprovação do delito de apropriação indébita;
2. Comprovação do fim específico de apropriar-se dos valores descontados, não se exigindo, portanto, um especial fim de agir;
3. Comprovação do fato de haver dificuldade financeira que levasse o Réu a não recolher o ICMS em favor da manutenção de outros bens;
4. Se a empresa tiverá mesmo que optar entre as contribuições e outras despesas num momento de crise, não se pode olvidar da prova testemunhal, inclusive do depoimento do fiscal.

f) Conduta **atípica, NÃO PRATICOU CRIME** como no disposto no artigo 2.º da Lei n. 8.137/90:

Artigo 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

g) Negativa de vigência ao artigo 5.º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal; bem como ao artigo 41 do Código Penal:

**Artigo 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

**LIV** - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

**LV** - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"

**Art. 41.** A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do

crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.

h) É de rigor o reconhecimento da inépcia da denúncia, na medida em que não foi descrita conduta passível de ser tipificada como crime. Aja vista que a INADIMPLÊNCIA não caracteriza fraude ou de apropriação indébita.

i) A denúncia ofende o artigo 5.º, incisos II e XXXIX, da Carta Magna e aos artigos 23 e 24 do Código Penal, pois incide, na hipótese, a excludente de ilicitude da inexigibilidade de conduta diversa:

**Artigo 5.º, incisos II e XXXIX:**

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

**Artigos 23 e 24 do Código Penal:**

Artigo 23 - Não há crime quando o agente pratica o fato:

I - Em estado de necessidade;

II - Em legítima defesa;

III - Em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito.

Artigo 24 - Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem

podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.

§ 1º - Não pode alegar estado de necessidade quem tinha o dever legal de enfrentar o perigo.

§ 2º - Embora seja razoável exigir-se o sacrifício do direito ameaçado, a pena poderá ser reduzida de um a dois terços.

j) E, caso ainda não tenha resultado segura a prova da excludente da culpabilidade, também não restou cabalmente afastada a sua hipótese, a ponto de gerar certeza para a condenação, o que faz incidir a dúvida favorável ao réu pelo princípio do *in dubio pro reo*;

k) Restando, então somente a absolvição do Réu, contido nos incisos III e IV do artigo 386, do Código de Processo Penal:

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

III - não constituir o fato infração penal;

IV – estar provado que o réu não concorreu para a infração penal;

## **ACORDÃO**

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TESE DE AFRONTA AOS ARTS. 332 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO NO AGRAVO INTERNO. DESCABIMENTO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE DE ANÁLISE NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. SENTENÇA CONDENATÓRIA. SUPERVENIÊNCIA. QUESTÃO PREJUDICADA. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. TESES DE INEXISTÊNCIA DE DOLO E INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INVERSÃO DO JULGADO. SÚMULA N. 7 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ART. 2.º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TIPICIDADE DA CONDUTA. NECESSÁRIO COMPROVAR TAMBÉM A CONTUMÁCIA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PLASMADO NO RHC N. 16334/SC. CONDUTA QUE SE RESTRINGIU AO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A UM MÊS (NOVEMBRO/2016). ATIPICIDADE RECONHECIDA. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. A tese de afronta aos arts. 332 e 1.022 do Código de Processo Civil,

não foi suscitada no recurso especial, constituindo inovação recursal, descabida no âmbito do recurso interno, pela preclusão consumativa.

2. Quanto à apontada contrariedade ao art. 5.º, incisos II, XXXIX, XLVI, LIV e LV, da Constituição da República, não incumbe ao Superior Tribunal de Justiça, nem mesmo para fins de prequestionamento, examinar supostas ofensas a dispositivos constitucionais, sob pena de usurpação da competência atribuída pelo texto constitucional ao Supremo Tribunal Federal.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que a superveniência da sentença torna superada a tese de inépcia da denúncia.

4. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para o delito previsto no inciso II do art. 2.º da Lei n. 8.137/80, não há exigência de dolo específico, mas apenas genérico para a configuração da conduta delitativa.

5. Para se alcançar conclusão distinta daquela esposada pela Corte *a quo*, no tocante à alegada inexistência de dolo na conduta, seria imprescindível o revolvimento dos fatos e provas acostados ao caderno processual, desiderato esse inviável na via estreita do apelo nobre, a teor da Súmula n. 07/STJ.

6. A modificação do julgado, de modo a fazer incidir na hipótese a citada excludente de ilicitude, implicaria reexame do conjunto fático-probatório acostado aos autos, o que encontra óbice na Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça.

7. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico.

8. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RHC n. 163.334/SC, cujo acórdão ainda está pendente de publicação, fixou a seguinte tese jurídica: "O contribuinte que, **de forma contumaz** e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".

9. Na hipótese dos autos, portanto, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora Agravante, a princípio se subsuma à figura penal antes mencionada, a **ausência de contumácia – o débito com o fisco se refere a tão somente 1 (um) mês** –, conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do Réu com esteio no inciso III do art. 386 do Código de Processo Penal.

10. Agravo regimental parcialmente provido para absolver o Réu.

l) Com efeito, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico. Por oportuno, confira-se a ementa do referido julgado:

"HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. *Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária – tal qual se dá com a apropriação indébita em geral – o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.*

2. *O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.*

3. *A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão 'descontado ou cobrado', o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que 'descontam' ou 'cobram' o tributo ou contribuição.*

4. *A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.*

5. *É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do*



*ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.*

6. Habeas corpus *denegado*." (HC 399.109/SC, Rel. Ministro JOEL ILAN PARCIONIK, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 12/09/2018.)

m) Todavia, ainda a propósito da tipicidade no tocante ao delito previsto no inciso II do art. 2.º da Lei n. 8.137/90: "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". No caso da lide, o ICMS foi declarado pelo Réu ao Fisco na constituição do fato gerador. E, a conduta típica imputada ao Réu restringe-se a ausência de recolhimento que ocorreu por pouco período de tempo, o que conta com sua absolução criminal que negue a existência de fato de fraude e de apropriação indébita, alicerçado no inciso III do artigo 386 do Código do Processo Penal:

Artigo 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

III - não constituir o fato infração penal;

n) Portanto, **nos termos do atual entendimento do Pretório Excelso**, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído na denúncia, a princípio se subsuma à figura penal antes mencionada, a **ausência de contumácia deletiva – o débito com o fisco se refere a tão somente de inadimplência** –, conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolução do Réu.

José Roberto Augusto Corrêa

CRC/SP 156.003